

AANTEKENINGEN OMTRENT HET ARTIKEL VAN  
DRS. L. J. M. ROOZEN:  
„DE ZOGENAAMDE SAMENGESTELDE VERKLARING”<sup>1)</sup>)

*door Prof. A. B. Frielink*

**Algemeen**

1 De artikelenreeks van collega Roozen<sup>2)</sup> heeft als gemeenschappelijk onderwerp de accountantsverklaring in gevallen die van het normale afwijken in het licht van de sedert 6 december 1973 voor registeraccountants van kracht zijnde GBR (Gedrags- en beroepsregels registeraccountants). Met „het normale” bedoel ik in dit verband de goedkeurende verklaring zonder voorbehoud bij een jaarrekening.

2 Elk van de artikelen van de reeks prikkelt tot een weerwoord, in het bijzonder vanwege het feit dat Roozen gebruik maakt van een aantal discussietechnieken die het inzicht in de betekenis van de accountantsverklaring in deze bijzondere gevallen niet bevorderen. Van deze technieken noem ik:

- het zodanig weergeven van andermans opvattingen dat een - weliswaar geringe doch niettemin betekenisvolle - verschuiving in die opvattingen wordt aangebracht of althans gesuggereerd;
- het poneren van eigen, zeer persoonlijke opvattingen als vanzelfsprekend de enig juiste en op logische gronden verdedigbare;
- het op de enkele grond van die persoonlijke opvattingen verwerpen van andere opvattingen;
- het interpreteren van de GBR-bepalingen op formele basis, zonder voldoende aandacht voor de materiële betekenis.

3 Het laatste punt lijkt mij samen te hangen met een onjuiste opvatting van Roozen aangaande de functie van gedrags- en beroepsregels. Roozen gaat er klaarblijkelijk van uit dat deze regels autonoom stellen wat er bestaat en kan bestaan en hoe de accountant op elke mogelijkheid behoort te reageren. Het uitgangspunt van de commissie herziening beroepsregels is echter - naar mij voorkomt terecht - geweest dat zodanige regels behoren te codificeren wat reeds in de praktijk is ontstaan en ik meen reden te hebben te veronderstellen dat de ledenvergadering van het NlVRA bij aanvaarding der GBR hetzelfde uitgangspunt heeft gehad.

4 Nadat de bovenbedoelde prikkel mij ertoe had geleid een naschrift ter redactie in te dienen bij het eerste artikel van de reeks<sup>3)</sup>, heb ik die prikkel verder weerstaan, omdat het doelmatiger leek de voltooiing van de reeks af te wachten, zodat een en ander meer met elkaar in verband kon worden gebracht dan met een fragmentarische reactie op onderdelen mogelijk zou zijn. Het zou voor de lezer waarschijnlijk ook handzamer zijn geweest indien Roozen zijn artikelenreeks als een eenheid zou hebben geconcipeerd en gepresenteerd. De spreiding in de tijd maakt het moeilijker dan nodig is om de algemene uitgangspunten van Roozen en de lijn in zijn betoog te ontwaren.

<sup>1)</sup> MAB 51 (1977), nr. 1 (januari), blz. 21.

<sup>2)</sup> MAB 49 (1975), nr. 9 (oktober), blz. 414; 50 (1976), nr. 1 (januari), blz. 46; nr. 3 (maart), blz. 161; nr. 5 (mei), blz. 282; nr. 6 (juni), blz. 304; nr. 7 (juli/aug.), blz. 388.

<sup>3)</sup> MAB 49 (1975), nr. 9 (oktober), blz. 418.

5 Nu echter de auteur zijn persoonlijke reactie op een ter discussie gepubliceerd *ontwerp* van een meningsuiting van een orgaan van de beroepsorganisatie in het openbaar brengt en ook uitnodigt tot openbare discussie daarover, meen ik dat een even openbaar weerwoord op die persoonlijke reactie niet achterwege mag blijven. Dit weerwoord zal niet zijn een verdediging van het ontwerp ter discussie: ik heb mijn eigen bezwaren tegen dat ontwerp op de daarvoor bestemde wijze ter kennis van de beroepsorganisatie gebracht; indien daarover nadere discussie nodig is, zal die op de daarvoor aangewezen wijze in de organen van diezelfde beroepsorganisatie kunnen worden gevoerd (bijeenkomsten van de ledenvergadering en studie- of discussiebijeenkomsten zijn de daarvoor aangewezen middelen). Dit weerwoord zal wel trachten het degenen die van het ontwerp ter discussie geen kennis hebben kunnen nemen doordat nu eenmaal het ontwerp slechts ter kennis van de leden is gebracht mogelijk te maken zich een eigen oordeel te vormen over de betekenis van veelal apodictische uitspraken van collega Roozen.

#### „De zogenaamde samengestelde verklaring”

6 Om de „kritiek” van Roozen enigszins op zijn waarde te kunnen schatten, dient men te weten dat het Ontwerp meningsuiting een aantal verschillende situaties onderscheidt voor het geval het uitgangspunt van de continuïteit dat in het algemeen voor de opstelling van jaarrekeningen geldt (Going Concern as a fundamental accounting assumption<sup>4)</sup>) niet onverkort geldig kan worden geacht.

7 Hoofduitspraak van het ontwerp is (pt. 2.5, slot) dat niet anders dan een afkeurende verklaring door de accountant kan worden gegeven, indien in de toelichting van de jaarrekening bestaande continuïteitsproblemen onvoldoende zijn uiteengezet.

8 Er worden daarna d.w.z. indien de toelichting wél toereikend is - zeven gevallen onderscheiden waarin het oordeel van de ondernemingsleiding en dat van de accountant omtrent de ernst van de continuïteitsproblemen kunnen variëren van per saldo positief, via voortdurende onzekerheid tot per saldo negatief, terwijl ook is onderscheiden tussen de gevallen waarin beide oordelen overeenstemmen en die waarin zij afwijken.

Indien wij het oordeel van de ondernemingsleiding aangeven met L, dat van de accountant met A; een positief oordeel met +, een blijvende onzekerheid in het oordeel met o en een negatief oordeel met -, bestaan volgens de combinatie-rekening de volgende 9 mogelijkheden:

$L+/A+$ ,  $L+/Ao$ ,  $L+/A-$ ,  $Lo/A+$ ,  $Lo/Ao$ ,  $Lo/A-$ ,  $L-/A+$ ,  $L-/Ao$ ,  $L-/A-$ .

Het ontwerp behandelt niet de gevallen waarin de accountant de vooruitzichten gunstiger beoordeelt dan de ondernemingsleiding (par. 2.6, slot), zodat 6 mogelijkheden overblijven:

- geval 1  $L+/A+$
- geval 2  $L+/Ao$
- geval 3  $L+/A-$
- geval 4  $Lo/Ao$
- geval 5  $Lo/A-$
- geval 6  $L-/A-$

<sup>4)</sup> Vergelijk IAS.1. De vermelding van de in de jaarrekening toegepaste grondslagen. De Accountant, januari 1975, par. 7.

Voor het laatste geval wordt nog voorzien de mogelijkheid dat de jaarrekening waarover het accountantsoordeel wordt gevraagd, is opgesteld op basis van liquidatiewaarden, waardoor ontstaat geval 7  $L-/A-$ , waardering op liquidatiebasis.

Het ontwerp bevat ten aanzien van 5 van die 7 gevallen de concrete uitspraak dat zij tot stellige verklaringen zullen dienen te leiden:

- goedkeurend in de gevallen 1 ( $L+/A+$ ) en 7 ( $L-/A-$ , waardering op controleerbare liquidatiebasis);
- afkeurend in de gevallen 3 ( $L+/A-$ ), 5 ( $Lo/A-$ ) en 6 ( $L-/A-$ , waardering op continuïteitsbasis), alsmede in het eerder genoemde, niet genummerde geval dat de toelichting de continuïteitsproblemen onvoldoende belicht.

Alleen in de resterende gevallen 2 ( $L+/Ao$ ) en 4 ( $Lo/Ao$ ) wordt in het ontwerp de „samengestelde verklaring” in overweging gegeven.

### Het Voorwoord bij het Ontwerp ter discussie

9 De reactie van Roozen richt zich nu vooral tegen die samengestelde verklaring die slechts voor zeer bijzondere situaties wordt geopperd, al zijn dan die situaties van wezenlijk belang. Aan die reactie ten aanzien van deze samengestelde verklaring laat Roozen echter in „Inleiding” en „De aanleiding tot het ontwerp” een aantal kritische kanttekeningen voorafgaan, die niet of nauwelijks met de „samengestelde verklaring” te maken hebben. Ik wil allereerst signaleren welke bezwaren tegen de hier bedoelde onderdelen van Roozen's artikel bestaan:

a. In de voorlaatste alinea van de paragraaf Inleiding stelt de schrijver dat „het NivRA-bestuur noemt als voornaamste aanleiding een door hem vastgesteld misverstand in het verkeer over de interpretatie van de beroepsregelen”.

Dit is niet juist. Het is zo'n geringe, doch betekenisvolle verschuiving in de weergave van andermans opvattingen. Blijkens het Voorwoord bij het Ontwerp had het bestuur geconstateerd dat er verschil bestaat „tussen de in de praktijk door de openbare accountants frequent gekozen oplossing voor de accountantsverklaring en de in de theorie overwegend verdedigde opvatting” aangaande accountantsverklaringen ingeval van continuïteitsproblemen, alsmede „dat in de praktijk de verklaring van oordeelonthouding als een afkeurende verklaring wordt ervaren, hetgeen niet de bedoeling is”. Interpretatie van GBR bepalingen is hier niet aan de orde.

b. De paragraaf „De aanleiding tot het ontwerp” richt zich tegen het Voorwoord dat door het NivRA-bestuur aan het ontwerp is meegegeven en geenszins tegen het ontwerp zelf. De schrijver vat als eerste het door het NivRA-bestuur genoemde motief voor „de hernieuwde” (waar doelt R. hier op?) studie samen: „Verskil in opvatting en praktijk over de inhoud van de verklaring bij continuïteitsproblemen”. Dat staat echter niet in het Voorwoord waarvan de schrijver pretendeert een samenvatting te geven. Daar staat (samengevat wat het eerste motief betreft):

- accountants zijn meer dan voorheen betrokken bij continuïteitsvragen van ondernemingen;
- daarbij komen zij voor vraagpunten te staan ten aanzien van de inhoud van hun verklaringen;
- de in de theorie overwegend verdedigde opvatting (afkeuring) wijkt af van de in de praktijk frequent gekozen oplossing (oordeelonthouding);

- dit verschil in opvatting vormt een probleem voor de praktizerende accountant.

Over dit eerste motief concludeert Roozen: „De gewenstheid van een communis opinio en een uniforme toepassing kan worden onderschreven, doch beslist niet over een bepaalde inhoud”. Het slot van deze zin is niet goed begrijpelijk. Indien „beslist” hierin moet worden gelezen als een bijwoord met als synoniem „stellig” (wat het meest voor de hand lijkt te liggen) is de zin grammaticaal niet wel gevormd; het is dan onduidelijk wat „over een bepaalde inhoud” stellig niet kan worden onderschreven. Indien „beslist” daarentegen als een werkwoord moet worden gekozen (wat in ieder geval tot een wel gevormde zin leidt) staat er: „De gewenstheid (van een communis opinio en een uniforme toepassing) beslist niet over een bepaalde inhoud”, maar dat is semantisch weer niet begrijpelijk, want wie zou menen dat een gewenstheid van uniformiteit beslissend zou kunnen zijn voor een inhoud?

c. Merkwaardig zijn R.’s bezwaren in dezelfde paragraaf tegen het tweede motief (dat gelukkig verbatim wordt geciteerd). De drie bezwaren („In de eerste plaats” ... „In de derde plaats”) volgend, vat ik samen:

1 Als men constateert dat in de praktijk misverstanden rijzen, moet eerst een „verantwoord opinie-onderzoek” plaatsvinden, voordat men opdracht kan geven te bestuderen hoe dit misverstand kan worden vermeden. Ik vind deze opvatting merkwaardig, omdat niet valt in te zien dat de wenselijkheid van bestudering afhankelijk zou zijn van de *mate* waarin het misverstand bestaat, wat de uitkomst van een opinie onderzoek zou zijn. Als verondersteld wordt, wat R. schrijft, dat „het verschil tussen een oordeelonthouding en een afkeuring (resp. goedkeuring) ( ) iedere verstandige leek (moet) zijn duidelijk te maken”, is het toch wel doelmatig te doen bestuderen óf dit zo is en zo ja hoe dat dan het beste kan gebeuren?

2 Het treffen van maatregelen tegen het voortbestaan van een geconstateerd misverstand betekent - volgens Roozen - blijkbaar het „klakkeloos volgen van een verkeerde opvatting bij het publiek”. Ik vind deze opvatting merkwaardig omdat zij er van uitgaat dat de accountants objectief zouden kunnen vaststellen welke gronden voor „ervaring van het publiek”, reëel zijn en welke „opvatting van het publiek” verkeerd is, quod non. Bijzonder kwalijk en verwarrend acht ik de verbinding die R. (aan het slot van de alinea „In de tweede plaats”) legt tussen het (klakkeloos) volgen van een (verkeerde) opvatting bij het publiek en de onafhankelijkheid en de zelfstandigheid van het oordeel van de accountant. Wie in onafhankelijkheid en zelfstandig een oordeel vormt over een verantwoording (i.c. een jaarrekening) dient dit oordeel aan degenen die er recht op hebben (i.c. het publiek) kenbaar te maken op een wijze (i.c. met de bewoordingen) die voor de betrokkenen begrijpelijk is. Het zou van een onaanvaardbare arrogantie getuigen indien de accountant zou menen dat het publiek zich maar zou moeten aanpassen aan het vakjargon van de accountant.

Bijzonder verwarrend is R.’s uiting dat de vereiste aanpassing aan de gebruikers van de verklaring van de accountant diens onafhankelijkheid zou aantasten; dit is natuurlijk niet zo: het in onafhankelijkheid (van opdrachtgever en gecontroleerde - vergelijk art. 22, lid 1, GBR) gegeven oordeel moet worden bekendgemaakt op voor de gebruiker begrijpelijke wijze.

Hetzelfde geldt voor de zelfstandigheid van het oordeel. Dit zelfstandig gevormde oordeel (over een jaarrekening) moet op de geschikte wijze worden bekendgemaakt; aanpassing van de weergave van het oordeel aan het publiek en

zijn opvattingen over de betekenis van bewoordingen tast op geen enkele wijze de zelfstandigheid van het oordeel aan.

3 Als zegt Roozen de verklaring van oordeelonthouding in het geval van continuïteitsproblemen door het publiek soms als een afkeuring wordt ervaren, dan is er geen redelijk argument aan te voeren waarom dit ook niet het geval zou zijn in alle andere situaties waarin thans een verklaring van oordeelonthouding wordt gegeven; „logischerwijze” moet die „derhalve” altijd door een zgn. „samengestelde verklaring” worden vervangen.

Ik vind dit bezwaar merkwaardig, omdat het geheel voorbijgaat aan de GBR-eis dat in de verklaring van oordeelonthouding moet worden vermeld omtrent welke aangelegenheden onzekerheid bestaat (art. 14, lid 3, GBR). De constatering van het NlvRA-bestuur hield in dat de oordeelonthouding op basis van (uiteraard in de verklaring vermelde) continuïteitsonzekerheid in de praktijk als een afkeuring wordt ervaren. De ongewenste consequentie daarvan, dat deze publieksopvatting zou worden uitgebreid tot alle oordeelonthoudingen (ook die waar geheel andere soorten van onzekerheid in de verklaring zijn vermeld en waar het misverstand zich tot nu toe niet heeft voorgedaan), is een van de motieven tot het entameren van een studie hierover.

d. Terloops wordt door de schrijver in de besproken paragraaf („De aanleiding voor het ontwerp”) in een rethorische vraag blijk gegeven van een bij hem bestaand fundamenteel misverstand. De desbetreffende zin luidt: „Bovendien: zijn wij vergeten, dat de introductie van de oordeelonthouding juist een tegemoetkoming was aan een gegroeide praktijk?”. Het is ten enenmale onjuist dat (bij gelegenheid van de totstandkoming van de GBR) de verklaring van oordeelonthouding zou zijn „geïntroduceerd”. Deze vorm van verklaring bestaat reeds zeer lang; zij is nimmer bij wijze van voorschrift of standaard „geïntroduceerd” doch in de praktijk ontstaan en als zodanig in de theorie de leer van de accountantscontrole opgenomen. Wat met de GBR is gedaan, is het codificeren van die praktijk (hetzelfde geldt overigens voor de afkeurende verklaring die ook nimmer bij wijze van voorschrift of standaard is „geïntroduceerd”, en eveneens in de GBR is gecodificeerd).

Er is dan ook geen sprake van „tegemoetkoming” aan een gegroeide praktijk. Wat bij de codificatie wel is gebeurd en dat is een van de belangrijke doeleinden van elke codificatie is het kiezen van een zodanig samenstel van regels dat de kansen op dubbelzinnigheid of andere misverstanden zo klein mogelijk zijn gemaakt (in welke mate dit is gelukt, is een andere vraag).

Het antwoord op de rethorische vraag is derhalve: „Nee, dat zijn we niet vergeten, want we hebben dat nooit geweten en het is ook niet zo”.

#### **De bezwaren tegen het Ontwerp ter discussie**

10 De lezer die mij tot hiertoe heeft willen volgen, zal begrijpen dat ik op deze wijze niet voort kan gaan met het signaleren en analyseren van onvoldoend door-dachte of op onjuiste uitgangspunten gebaseerde uitingen in het artikel. De omvang van mijn reactie zou redelijke grenzen overschrijden. Ik beperk me voor het vervolg daarom uit praktische overwegingen tot het signaleren van enkele punten, zonder op elk daarvan dieper in te gaan.

11 Taalkundig bezwaar tegen de term „samengesteld”. Zodanige bezwaren (wat

er moge zijn van de houdbaarheid uit taalkundig oogpunt) zijn voor de discussie niet relevant.

12 Strijd met de GBR. In het huidige stadium van de discussie is de vraag of de geopperde oplossing al dan niet strijdig is met de bestaande regels niet van betekenis. Indien na de discussie zou blijken dat het beroep meent dat het voorstel verstandig is en - al dan niet geamendeerd - moet worden aanvaard (wat ik niet hoop), is pas het tijdstip aangebroken om zo nodig wijziging van de regels ter hand te nemen. Het is dan ook zeker geen „leemte in het voorstel” dat nog geen GBR-tekstwijziging wordt voorgesteld. In het discussiestadium zou een tekstvoorstel slechts vertroebelend kunnen werken.

13 De beperking van „verklaring” tot *schriftelijke* mededelingen inhoudende de uitkomst van een onderzoek naar de getrouwheid van een verantwoording, dien- de *niet* „juist ten behoeve van een onbelemmerde uitoefening van de adviserende functie”. Ook andere (mondelinge of schriftelijke) mededelingen dan verklaringen dienen volgens art. 11 GBR een deugdelijke grondslag te hebben en een duidelijk beeld van de uitkomst van des accountants arbeid te geven (Ziet R. dit eigenlijk als een „belemmering”?). De beperking tot *schriftelijke* mededelingen dien- de wel om aansluiting aan het spraakgebruik te verkrijgen alsmede om de voorschriften ten aanzien van de te gebruiken bewoordingen (art. 6 en art. 14 GBR), het samenstel van bescheiden (art. 12, lid 1 en art. 26, lid 2 GBR) en de gebruik- making van verklaringen van andere accountants (art. 15 GBR) praktisch hanteer- baar te maken.

14 De zelfstandigheid van het oordeel zou worden aangetast door verwijzing in de verklaring naar de „informatie” van de verantwoordingsplichtige. Men houde in het oog dat het accountantsoordeel juist betrekking heeft *op de informatie, niet op andere aangelegenheden*. Alleen indien het oordeel over de versprekte informatie mede wordt bepaald door zodanige andere aangelegenheden (i.c. de continuïteits- vraag) bestaat een indirecte relatie.

15 Roozen brengt opnieuw zijn zeer persoonlijke, en tot nu toe nergens onder- steunde opvatting omtrent „een niet-valide verantwoording, waarbij *geen enkele* verklaring kan worden versprekt” naar voren en verwijt de werkgroep dat zij aan die opvatting „zonder meer voorbij gaat”. De bestrijding door Burggraaff van R.’s singuliere opvatting (MAB januari 1976 blz. 55-57) wordt door laatstbedoelde dan wel genegeerd.

16 De interpretatie van R. dat bij afkeuring op andere gronden, samenvallend met het bestaan van continuïteitsproblemen, de werkgroep eveneens een samen- gestelde verklaring zou aanbevelen, is zo irreal dat hetgeen daarover is gesteld (in de vorm van twee voorbeelden) niet serieus kan worden genomen.

#### **Betekenis van de oordeelonthouding**

17 De vraag aan het slot van de paragraaf getiteld „Onvolledige opsomming der variabelen”, luidende: „betekent die (d.i. de verklaring van oordeelonthou- ding) dat, behalve de met name te noemen onzekerheden, de verantwoording juist is?” beantwoord ik met een volmondig *ja*. Naar ik meen volgt dit ook recht- streeks uit art. 13, lid 4, slot en art. 14, lid 3, slot van de GBR.

Zou in het algemeen - en niet alleen in de zeer persoonlijke opvatting van Roo- zen (zie MAB, januari 1976, blz. 52 „De oordeelonthouding prevaleert boven de

afkeuring”) · de mening bestaan dat de gereleveerde GBR-bepalingen dit bevestigend antwoord niet kunnen dragen, dan zou naar mijn oordeel op de kortst mogelijke termijn een wijziging van de GBR dienen te worden geëntameerd.

*Oktober 1976*